

# **ANALISIS VARIANS BIAYA OVERHEAD DALAM EFISIENSI HARGA POKOK PRODUKSI**

**(Studi kasus pada PT. Japfa Comfeed Indonesia Tbk Unit Sidoarjo Periode Tahun 2012)**

Anindyta Diwayanti  
R.Rustam Hidayat  
Dwiatmanto  
Fakultas Ilmu Administrasi  
Universitas Brawijaya

## ***Abstrak***

*Analisis varians ditujukan untuk menentukan selisih dari realisasi dan anggaran biaya produksi. Informasi dari hasil analisis varians sangat memudahkan perusahaan dalam pengambilan keputusan yang berkaitan dengan penetapan anggaran, pengendalian dan efisiensi biaya, penetapan harga pokok serta sebagai dasar untuk menetapkan harga. Dalam penelitian ini di fokuskan pada analisis varians biaya overhead. Berdasarkan analisis data sebelum diadakan analisis varians overhead, perusahaan terdapat selisih yang kurang menguntungkan (unfavourable) sebesar Rp.15.786.313.881. sehingga perusahaan belum dapat dikatakan efisien. Setelah diadakan analisis lebih lanjut dalam upaya efisiensi harga pokok produksi menggunakan analisis varians terhadap yang terjadi, hasilnya sebesar Rp 11.649.173.038 (unfavourable). Selisih ini kemudian didisposisikan ke harga pokok penjualan dan persediaan akhir karena bersifat material. Setelah dilakukan analisis varians maka dapat diketahui penyebab serta tanggung jawab atas terjadinya selisih yang terjadi, sehingga memudahkan perusahaan untuk mengatasi permasalahan yang terjadi.*

Kata kunci : Analisis varians, harga pokok produksi

## **1. PENDAHULUAN**

Pada perusahaan manufaktur, untuk dapat memperoleh keuntungan yang diharapkan perusahaan harus memperhatikan biaya produksi, agar penetapan harga pokok produksi dapat dilakukan dengan tepat. Harga pokok produksi merupakan suatu kumpulan dari biaya produksi yang digunakan dalam mengolah bahan baku untuk menghasilkan barang jadi selama periode tertentu. Laporan harga pokok produksi merupakan informasi penting bagi perusahaan manufaktur untuk menyusun laporan rugi laba. Penentuan harga pokok produksi secara tepat sangat penting bagi perusahaan manufaktur, karena apabila penetapan harga pokok terlalu rendah maka perusahaan akan mengalami kerugian, sedangkan penetapan harga pokok terlalu tinggi maka pada saat memasarkan produk tersebut akan mengalami kesulitan untuk mendapatkan konsumen.

Banyak faktor yang mempengaruhi penetapan harga pokok produksi, diantaranya biaya produksi dan laba perusahaan. “Biaya

produksi adalah biaya yang digunakan dalam proses produksi yang terdiri dari biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik.” (Bustami dan Nurlela, 2007:10). Penentuan biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung dapat dilakukan dengan tepat dan baik, karena kedua biaya tersebut dapat diidentifikasi dengan mudah dan cepat dari produk jadi. Dari ketiga jenis biaya produksi tersebut, biaya *overhead* merupakan biaya yang perlu dicermati lebih mendalam karena sifatnya yang tidak berwujud dari barang jadi sehingga untuk sulit ditelusuri secara langsung, hal tersebut yang membuat bagian produksi kurang memperhatikan *biaya overhead* pabrik. Biaya *overhead* pabrik terdiri dari berbagai macam biaya tidak langsung dan terdiri dari tiga macam tingkah laku biaya, yaitu biaya *overhead* pabrik dapat bersifat tetap, variabel dan semivariabel.

Biaya *overhead* perlu dibebankan kepada produk secara adil dengan cara melakukan pembebanan tarif *overhead* pabrik

dimuka sebagai suatu metode yang layak dalam menghitung biaya *overhead* pabrik secara lebih cepat. Tarif *overhead* pabrik standar digunakan untuk keperluan perencanaan, pengambilan keputusan di bidang harga pokok produk, harga jual dan pengendalian biaya *overhead* pabrik itu sendiri. Penggolongan biaya *overhead* pabrik ke dalam biaya tetap dan variabel pun perlu dilakukan, agar perilaku biaya yang ada dapat memberikan manfaat bagi perusahaan. Perusahaan yang tidak melakukan pemisahan atau penggolongan biaya *overhead* sesuai dengan perilaku biayanya, akan mengalami kesulitan dalam penentuan tarif *overhead* secara akurat. Penyusunan anggaran biaya *overhead* atas dasar biaya standar merupakan hal yang terpenting bagi perusahaan agar dapat merencanakan biaya produksi dengan baik. Penggunaan biaya *overhead* haruslah sesuai dengan yang direncanakan, untuk itu perusahaan perlu melakukan pengendalian biaya produksi, terutama pada biaya *overhead* pabrik. Tarif *overhead* tersebut nantinya akan dipergunakan untuk menganalisis varians biaya *overhead* realisasi dengan anggaran. Penyusunan anggaran biaya *overhead* atas dasar biaya standar merupakan hal yang terpenting bagi perusahaan agar dapat merencanakan biaya produksi dengan baik. Penggunaan biaya *overhead* haruslah sesuai dengan yang direncanakan. Varians *overhead* muncul dari biaya *overhead* tetap maupun biaya *overhead* variabel, Hasil dari analisa varians tersebut, akan diperoleh selisih menguntungkan (*favorable*) atau selisih merugikan (*unfavorable*). Pada umumnya, setiap perusahaan mengharapkan hasil analisis varians yang menguntungkan karena dapat mengurangi harga pokok produksi serta dapat meningkatkan efisiensi biaya. Hasil dari analisis tersebut juga dapat dijadikan dasar untuk mendeskripsikan penyebab terjadinya varians biaya *overhead* serta pihak mana saja yang bertanggungjawab atas terjadinya varians tersebut, sehingga memudahkan perusahaan dalam melakukan pengendalian biaya untuk menciptakan efisiensi.

PT Japfa Comfeed Indonesia Tbk merupakan sebuah perusahaan industri pakan

ternak yang cukup besar di Indonesia. Salah satu unitnya adalah PT Japfa Comfeed Indonesia Tbk Unit Sidoarjo. Perusahaan ini menghasilkan produk berbagai jenis pakan ternak, seperti pakan ayam, pakan burung puyuh serta pakan ikan. PT. Japfa Comfeed Indonesia Tbk telah menjadi supplier pakan ternak yang cukup besar di Indonesia. Fungsi usahanya yaitu memproduksi barang jadi, oleh karena itu akan sangat tergantung pada kebutuhan bahan baku, tenaga kerja dan bahan pembantu lainnya. Dalam kegiatan memproduksi bahan baku menjadi barang jadi akan timbul biaya-biaya, baik berhubungan langsung maupun tidak langsung dengan proses produksi. Oleh karena itu, biaya produksi merupakan komponen biaya terpenting bagi PT. Japfa Comfeed Indonesia, Tbk sehingga perlu diadakan perencanaan dan pengendalian. Pada kegiatan produksi suatu sistem biaya yang dapat menunjang sangat diperlukan, yaitu sistem biaya yang dapat mengalokasikan biaya overhead dan perhitungan harga pokok produksi secara akurat dan realistis.

Pada kenyataannya, meski PT Japfa Comfeed Indonesia Tbk. tergolong perusahaan yang cukup besar dan memiliki sistem biaya yang cukup baik namun masih mengalami permasalahan. Permasalahan yang terjadi pada PT Japfa Comfeed Indonesia Tbk adalah sulitnya menentukan sifat dari biaya overhead itu sendiri, baik bersifat variabel, tetap atau bersifat semivariabel. Permasalahan tersebut akan berdampak pada perhitungan tarif overhead standar yang kurang tepat. Permasalahan tersebut akan mempersulit perusahaan dalam memanfaatkan informasi biaya overhead untuk melakukan efisiensi biaya, sebab untuk menghadapi persaingan di industri pakan ternak, selain kualitas produk yang baik, suatu perusahaan juga dituntut untuk dapat beroperasi dengan efisien. Permasalahan yang kedua yang dihadapi oleh perusahaan adalah penetapan anggaran berdasarkan biaya tahun sebelumnya, sehingga terdapat selisih antara anggaran dan realisasi serta tidak adanya tindakan atas terjadinya varians tersebut sehingga menyulitkan perusahaan untuk mengatasi permasalahan yang terjadi. Penelitian ini terfokus pada

biaya overhead pabrik karena selain jumlah biaya overhead pabrik yang cukup besar, juga karena terdapat adanya selisih tidak menguntungkan (*unfavourable*) sebesar Rp.15.786313.881 seperti yang tertera pada tabel 1. Dimana selisih tersebut dapat disebabkan oleh beberapa faktor, baik faktor yang terkendali maupun faktor yang tidak terkendali.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui perhitungan serta penentuan tarif biaya *overhead* pabrik standar dalam perhitungan harga pokok produksi, dan mengetahui hasil analisis varians biaya *overhead* dalam efisiensi harga pokok produksi.

## **2. KAJIAN PUSTAKA**

### **2.1. Biaya Overhead Pabrik**

Salah satu dari komponen yang membentuk biaya produksi, yaitu biaya *overhead* pabrik. Para ahli mendefinisikan biaya *overhead* pabrik sebagai berikut :

Biaya *overhead* pabrik menurut Carter (2009:438) adalah “bahan baku tidak langsung, tenaga kerja tidak langsung serta biaya tidak langsung lainnya yang tidak dapat dengan mudah diidentifikasi dengan atau dibebankan langsung ke pesanan produk, atau obyek biaya lain yang spesifik.”

Sedangkan menurut Kusnadi dkk, “biaya *overhead* pabrik adalah semua biaya yang terjadi di pabrik selain bahan baku langsung dan upah buruh langsung.” (Kusnadi et al, 2005:142)

Dari beberapa pengertian menurut para ahli, dapat disimpulkan bahwa biaya *overhead* pabrik adalah seluruh biaya tidak langsung yang terkait dalam proses produksi yang tidak mudah diidentifikasi dari produk jadi.

### **2.2. Harga Pokok Produksi**

Harga pokok produksi merupakan jumlah biaya yang telah dikeluarkan atau dibebankan untuk memproduksi barang sampai saat terjadinya transaksi pertukaran di pasar. (Prawirosentono, 2002:75)

Sedangkan menurut Muhadi & Siswanto, harga pokok produksi adalah biaya yang terjadi dalam rangka untuk menghasilkan

barang jadi (produk) dalam perusahaan manufaktur. (Muhadi & Siswanto, 2005:10)

Dari kedua pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa biaya harga pokok produksi adalah seluruh biaya dalam perusahaan manufaktur yang dipergunakan untuk mengolah bahan baku menjadi barang jadi sampai dengan terjadinya transaksi penjualan di pasar.

### **2.3. Efisiensi Harga Pokok Produksi**

Efisiensi adalah suatu kemampuan untuk menyelesaikan suatu pekerjaan dengan benar. Ini merupakan konsep matematik , atau merupakan perhitungan rasio antara keluaran dan masukan. Seorang manajer efisien adalah seseorang yang mencapai keluaran yang lebih tinggi (hasil, produktifitas dan performance) dibandingkan masukan yang digunakan (tenaga kerja, bahan, uang, mesin dan waktu). (Handoko, 2003:7)

Pengertian lain menyebutkan bahwa efisiensi organisasi adalah jumlah sumber daya yang digunakan untuk mencapai tujuan organisasi. Efisiensi berarti pemakaian sumberdaya seminimal mungkin (bahan baku uang dan manusia) untuk meraih output dalam jumlah tertentu. (Draft, 2002:10)

Dapat disimpulkan bahwa efisiensi merupakan suatu penilaian terhadap keberhasilan perusahaan dalam mencapai tujuan yang ditetapkan dengan jumlah output yang diperoleh lebih besar dibandingkan jumlah input yang dikeluarkan. Efisiensi harga pokok produksi dinilai dengan membandingkan antara biaya sesungguhnya dengan biaya yang dianggarkan. Apabila biaya sesungguhnya lebih tinggi daripada yang dianggarkan maka terjadi selisih merugikan (*unfavourable*), sedangkan apabila biaya sesungguhnya lebih rendah dari yang dianggarkan maka terjadi selisih menguntungkan (*favourable*).

### **2.4. Biaya Standar**

Biaya standar merupakan patokan atau standar yang harus dicapai oleh perusahaan di masa yang akan datang. Biaya standar sangat penting karena sebagai tolak ukur terhadap biaya realisasi yang tersebut. Dengan adanya

biaya standar maka perusahaan dapat dinilai kefiensiannya.

Biaya standar merupakan biaya manufaktur, jasa, atau pemasaran yang sudah ditentukan atas suatu barang selama periode tertentu di masa yang akan datang. (Shim & Siegel, 2006:72)

### 3. METODE PENELITIAN

Pada penelitian ini, jenis penelitian yang digunakan yaitu penelitian deskriptif dengan pendekatan studi kasus. “Penelitian deskriptif dapat diartikan sebagai prosedur pemecahan masalah yang diselidiki dengan menggambarkan/ melukiskan keadaan subyek atau obyek penelitian pada saat sekarang berdasarkan fakta- fakta yang tampak, atau sebagaimana adanya.” (Nawawi, 2007:67)

Adapun fokus penelitian ini adalah:

1. Biaya *overhead* pabrik pada PT Japfa Comfeed Indonesia Tbk unit Sidoarjo Periode 2012  
Biaya *overhead* pabrik yaitu seluruh biaya produksi selain biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung. Yang termasuk ke dalam biaya *overhead* pabrik adalah biaya variabel, biaya tetap dan biaya semivariabel.
2. Penentuan tarif biaya *overhead* pabrik standar  
Tarif biaya *overhead* pabrik yaitu biaya total overhead dibagi dengan dasar penentuan tarif *overhead* perusahaan.
3. Varians biaya *overhead* pabrik  
Varians biaya *overhead* pabrik merupakan selisih yang terjadi antara biaya *overhead* pabrik sesungguhnya dengan biaya *overhead* pabrik yang dibebankan.
4. Pencatatan biaya *overhead* pabrik  
Pencatatan biaya *overhead* pabrik yaitu membebankan selisih biaya *overhead* ke laporan rugi laba sebagai penambah Harga Pokok Produksi (*unfavourable*) atau mengurangi Harga Pokok Produksi (*favourable*).

Adapun langkah-langkah analisis data adalah sebagai berikut:

1. Mengelompokkan biaya *overhead* pabrik ke dalam *overhead* pabrik tetap dan

*overhead* pabrik variabel berdasarkan perilaku biaya.

2. Memisahkan biaya *overhead* pabrik semivariabel menjadi *overhead* pabrik tetap dan *overhead* pabrik variabel menggunakan Metode Least Square (Metode Kuadrat Terkecil) yaitu :

$$Y = a + bx$$

Dimana

Y = variabel tidak bebas, menunjukan biaya

x= variabel bebas , menunjukan volume kegiatan

a= elemen biaya tetap

b= elemen biaya variabel satuan

Rumus perhitungan a dan b adalah sebagai berikut :

$$b = \frac{n \sum xy - \sum x \sum y}{n \sum x^2 - (\sum x)^2}$$

$$a = \frac{\sum y - b \sum x}{n}$$

3. Analisis penentuan tarif biaya *overhead* pabrik standar
4. Analisis selisih atau varians biaya *overhead* pabrik

Perhitungan dengan 4 model analisis biaya *overhead* pabrik yaitu dengan rumus :

- a. Metode satu selisih

Selisih biaya *overhead* pabrik seluruhnya dihitung, yaitu:

Biaya <i>overhead</i> pabrik sesungguhnya	xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik yang dibebankan ke produksi (Jam standar x tarif biaya <i>overhead</i> standar)	xxx
Selisih	xxx

- b. Metode dua selisih

- 1) Selisih terkendali

Biaya <i>overhead</i> sesungguhnya	xxx
Biaya <i>overhead</i> yang dianggarkan pada jam standar :	
Biaya tetap	xxx
Biaya variabel	xxx

xxx  
xxx

- 2) Selisih volume

Biaya <i>overhead</i> pabrik yang dianggarkan pada jam standar	xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik yang dibebankan pada produk	xxx
Selisih	xxx

- c. Metode tiga selisih
- 1) Selisih Pengeluaran
 

Biaya <i>overhead</i> sesungguhnya	xxx
Biaya <i>overhead</i> yang dianggarkan pada jam sesungguhnya	
Biaya tetap	xxx
Biaya variabel	<u>xxx</u>
	<u>xxx</u>
Selisih	xxx
  - 2) Selisih kapasitas
 

Biaya <i>overhead</i> pabrik dianggarkan pada jam sesungguhnya	xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik dibebankan pada jam sesungguhnya	
Selisih	<u>xxx</u>
	xxx
  - 3) Selisih efisiensi
 

Jam sesungguhnya x tarif total biaya <i>overhead</i> pabrik	xxx
Jam standar x tarif total biaya <i>overhead</i> pabrik	
Selisih	<u>xxx</u>
	xxx
- d. Metode empat selisih
- 1) Selisih pengeluaran
 

	xxx
--	-----
  - 2) Selisih kapasitas
 

	xxx
--	-----
  - 3) Selisih Efisiensi Variabel
 

Jam sesungguhnya x tarif biaya variabel	xxx
Jam standar x tarif biaya variabel	
Selisih	<u>xxx</u>
	xxx
  - 4) Selisih Efisiensi tetap
 

Jam sesungguhnya x tarif biaya tetap	xxx
Jam standar x tarif biaya tetap	
Selisih	<u>xxx</u>
	xxx
- (Carter & Usry, 2005: 161)
- Kemudian melakukan pencatatan akuntansi biaya *overhead*, pencatatan perlakuan selisih yang terjadi kemudian menyajikan dalam laporan rugi laba
5. Mendeskripsikan pengendalian dan pertanggungjawaban varians *overhead* yang terjadi
  6. Melakukan perbandingan sebelum adanya analisa varians biaya *overhead* dengan

setelah adanya varians biaya *overhead* terhadap Harga Pokok Produksi

## 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

### 4.1. Evaluasi Penyusunan anggaran biaya *overhead* yang dilakukan oleh perusahaan

Perusahaan dapat melakukan efisiensi biaya dengan baik apabila dapat mengendalikan biaya *overhead* serta dapat mengatur realisasi biaya *overhead* sesuai dengan biaya *overhead* yang dianggarkan. Anggaran biaya tersebut akan dijadikan sebagai biaya standar, sehingga penyusunan anggaran merupakan langkah utama yang harus dilakukan dalam melakukan pengendalian *overhead* pabrik.

Pada penelitian yang dilakukan di PT Japfa Comfeed Indonesia, Tbk unit Sidoarjo ini, perusahaan menyusun anggaran berdasarkan biaya yang terjadi pada tahun sebelumnya dengan mencantumkan sejumlah angka saja tanpa melakukan pemisahan biaya berdasarkan sifatnya ke unsur tetap dan variabel. Maka perlu dilakukan pemisahan biaya terlebih dahulu.

Tabel 1. Pemisahan biaya *overhead*

Keterangan	Biaya tetap	Biaya variabel	Biaya semivariabel
Pemakaian bahan pembantu		✓	
Pemakaian bahan pembungkus		✓	
Pemakaian bahan pembungkus non prod		✓	
Kesusutan stock	✓		
Premi produksi pabrik	✓		
Biaya pengadaan mesin	✓		
Biaya bangunan	✓		
Biaya pemeliharaan bangunan			✓
Biaya pemeliharaan mesin dan instalasi			✓
Biaya pemakaian bahan bakar			✓
Biaya pemeliharaan inventaris			✓
Biaya kendaraan	✓		
Biaya penyusutan aktiva tetap	✓		
Biaya TKTL	✓		
Biaya listrik dan air			✓
Biaya JCI FEED	✓		
Alokasi biaya tak langsung DRIER			✓
Alokasi biaya tak langsung P Plant			✓

Sumber : data diolah 2013.

Pemisahan biaya *overhead* pabrik seperti yang terlihat pada tabel tersebut, memperlihatkan sifat dari masing-masing biaya. Pada tinjauan pustaka sudah dijelaskan bahwa sifat biaya tetap adalah konstan, sifat biaya variabel adalah berubah sesuai perubahan volume produksi, dan sifat biaya semivariabel yang memiliki karakteristik biaya tetap dan biaya variabel. Biaya semivariabel perlu dipisahkan ke dalam unsur tetap dan unsur variabel agar memudahkan manajemen dalam melakukan pengendalian biaya overhead.

#### 4.2. Analisis penentuan tarif biaya *overhead* pabrik

Tabel 2 Rekapitulasi selisih biaya *overhead*

No	Metode analisa	F/UF	Jumlah	Selisih
1	Metode satu selisih	UF		11.649.173.046
2	Metode dua selisih	UF	13.761.630.046	
		F	2.112.457.008	
		UF		11.649.173.046
3	Metode tiga selisih	UF	7.832.160.440	
		F	6.972.001.750	
		UF	10.789.014.348	
		UF		11.649.173.046
4	Metode empat selisih	UF	7.832.160.440	
		F	6.972.001.750	
		UF	5.749.469.610	
		UF	5.039.544.746	
		UF		11.649.173.046

Sumber : data diolah tahun 2013

Berdasarkan hasil dari perhitungan analisis varians, terdapat selisih sebesar 11.649.173.046 dan bersifat *unfavourable*. Terciptanya keefisienan biaya dapat dilakukan selain melakukan perhitungan analisis varians, diperlukan pula beberapa perlakuan terhadap selisih antara lain dengan ditutup ke harga pokok penjualan dan dialokasikan ke barang dalam proses, barang jadi dan harga pokok penjualan dalam proporsi *overhead* yang dibebankan selama periode tersebut, yaitu saldo akhir masing-masing akun.

#### 4.3. Penyebab terjadinya varians dan tanggung jawab varians

##### 1) Selisih terkendali

Pada analisis selisih terkendali menunjukkan selisih *unfavourable* sebesar Rp 13.761.630.046, selisih tersebut disebabkan karena adanya biaya variabel yang cukup besar dan tidak terkendali oleh perusahaan. Biaya variabel yang besar tersebut diantaranya biaya bahan pembantu, biaya bahan pembungkus, biaya kendaraan, biaya pemeliharaan mesin dan instalasi serta biaya listrik dan air yang tinggi. Biaya variabel untuk biaya bahan pembantu dan bahan pembungkus adalah tanggung jawab bagian produksi dan pembelian karena anggaran yang kurang akan dapat menyebabkan keterlambatan pembelian bahan sehingga proses produksi akan terlambat. Sedangkan untuk biaya pemeliharaan mesin dan instalasi yang tinggi merupakan tanggung jawab bagian personalia karena dapat disebabkan oleh tenaga kerja yang kurang mampu menggunakan mesin produksi sehingga cepat rusak, selain itu juga merupakan tanggung jawab bagian produksi karena pemilihan kualitas mesin produksi yang kurang baik. Namun dilihat dari anggaran biaya pemeliharaan mesin dan instalasi yang lebih besar dari realisasinya berarti perusahaan telah lebih efisien. Sedangkan untuk biaya listrik dan air merupakan tanggung jawab bagian produksi, karena tidak dapat menekan penggunaan listrik dan air.

##### 2) Selisih volume

Pada selisih volume menunjukkan selisih *favourable* sebesar Rp 2.112.457.008, selisih yang terjadi disebabkan karena kapasitas yang tersedia telah digunakan secara efisien. Secara umum pihak yang bertanggungjawab atas terjadinya selisih volume adalah Kepala Departemen Produksi karena selisih volume berhubungan dengan keefisienan penggunaan kapasitas produksi serta berhubungan dengan efisiensi biaya *overhead* tetap. Biaya tenaga kerja tidak langsung menunjukkan selisih *favourable* sebesar 2.127.302.594, hal ini merupakan tanggung jawab kepala bagian personalia yang

mana karena telah mempekerjakan tenaga kerja sesuai dengan kebutuhan sehingga tercipta keefisienan. Biaya pengadaan mesin juga menunjukkan selisih *favourable* sebesar Rp 1.057.990.238, ini merupakan tanggung jawab kepala bagian produksi karena tercipta keefisienan. Biaya premi produksi pabrik dan biaya laboratorium pabrik juga menunjukkan adanya selisih *favourable* yang hal ini merupakan tanggung jawab kepala bagian produksi karena penggunaan laboratorium pabrik dan premi produksi pabrik berkaitan dengan kegiatan produksi. Serta biaya lain yang telah dipisahkan dari semivariabel menjadi unsur biaya tetap.

### 3) Selisih pengeluaran

Pada analisis selisih pengeluaran menunjukkan selisih unfavourable sebesar 7.832.160.440 selisih tersebut disebabkan oleh penggunaan mutu bahan baku dan penggunaan bahan pembantu yang keliru. Pihak yang bertanggung jawab atas terjadinya selisih pengeluaran adalah Kepala Departemen Produksi karena selisih pengeluaran berhubungan dengan efisiensi biaya *overhead* variabel. Apabila selisih tersebut timbul akibat standar produksi yang kurang memadai maka pihak yang seharusnya bertanggung jawab atas selisih tersebut adalah Kepala Unit.

### 4) Selisih kapasitas

Selisih kapasitas menunjukkan adanya selisih *favourable* sebesar 6.972.001.750, selisih tersebut terjadi karena kapasitas secara keseluruhan menunjukkan berada diatas kapasitas normal. Pihak yang bertanggung jawab atas terjadinya selisih kapasitas adalah Kepala Departemen Produksi karena selisih kapasitas berhubungan dengan efisiensi biaya *overhead* tetap. Apabila selisih kapasitas yang terjadi berasal dari faktor ekstern yang tidak dapat dikendalikan maka pihak yang bertanggung jawab adalah Kepala Departemen Produksi dan Kepala Departemen Finance and Accounting.

### 5) Selisih efisiensi

Pada analisis selisih efisiensi menunjukkan selisih unfavourable sebesar Rp. 10.789.014.348. selisih tersebut terdiri dari

selisih efisiensi variable sebesar Rp 5.749.469.610 dan selisih efisiensi tetap sebesar Rp 5.039.544.764 . Selisih efisiensi menunjukkan adanya pemborosan biaya terutama pada bahan baku dan tenaga kerja. Penggunaan alat yang rumit serta kurangnya pengawasan yang efektif sehingga mempersulit pekerja sehingga proses produksi tidak efisien. Pihak yang bertanggung jawab atas terjadinya selisih efisiensi adalah Kepala Departemen Produksi karena selisih efisiensi berhubungan dengan efisiensi proses produksi. Apabila terdapat standar yang kurang memadai maka tanggung jawab Kepala Unit.

### 4.4. Prosedur pencatatan akuntansi biaya *overhead*

Menutup rekening *overhead* pabrik sesungguhnya

Biaya <i>overhead</i> dibebankan	Rp116.083.304.835
Varians Biaya <i>overhead</i>	Rp 11.649.173.046
<i>Overhead</i> sesungguhnya	Rp127.732.477.881

### 4.5. Perlakuan selisih biaya

Varians biaya *overhead* Rp11.649.173.046 merupakan selisih yang bersifat materil sehingga perlu didisposisikan ke harga pokok penjualan dan persediaan akhir.

#### 1) Pengalokasian varians

Untuk menghitung disposisi varians diperlukan presentase elemen biaya, adapun presentase elemen biaya adalah sebagai berikut :

Tabel 3. Presentase Elemen Biaya

Akun	Jumlah	Presentase
Persediaan akhir barang jadi untuk biaya <i>overhead</i>	3.975.999.614	3,093%
Harga pokok penjualan untuk biaya <i>overhead</i>	124.585.229.478	96,907%
Total	128.561.229.092	100%

Sumber : data diolah tahun 2013

Setelah diketahui presentase dari elemen biayanya, maka langkah selanjutnya adalah mendisposisikan varians ke ke harga pokok penjualan dan persediaan akhir seperti yang terlihat pada tabel 4.

Tabel 4. Disposisi varians

Akun	Total jumlah	Persediaan akhir barang jadi	Harga pokok penjualan
Selisi Pengeluaran	7.832.160.440	242.224.402,38	7.589.936.037,03
Varians kapasitas	(6.972.001.750)	(215.622.365,02)	(6.756.379.384,98)
Varians efisiensi	10.789.014.356	333.670.712,53	10455.343.643,47
	11.649.173.046	360.272.750	11.288.900.296

Sumber : data diolah tahun 2013

## 2) Menutup akun varians

HPP	Rp 11.288.900.296
Persediaan akhir barang jadi	Rp 360.272.750
Varians kapasitas	Rp 6.972.001.750
Varians pengeluaran	Rp 7.832.160.440
Varians efisiensi	Rp 10.789.014.356

## 4.6. Perbandingan sebelum adanya analisa varians biaya overhead dengan setelah adanya varians biaya overhead

Pada sebelum diadakan analisa varians tingkat efisiensi biaya *overhead* yang dicapai oleh pihak manajemen menghasilkan selisih yang kurang menguntungkan (*unfavourable*) sebesar Rp.15.786313.881. Hasil ini menunjukkan bahwa pengendalian yang dilakukan oleh perusahaan belum mencapai tingkat efisiensi, selanjutnya hasil ini akan diperlakukan sebagai penambah dari harga pokok penjualan sehingga akan mengurangi laba yang diperoleh perusahaan. Namun perusahaan tidak melakukan pencatatan akuntansi biaya maupun perlakuan atas adanya selisih tersebut. Tetapi setelah diadakan analisis varians terhadap yang terjadi, hasilnya sebesar Rp 11.649.173.046 (*unfavourable*). Hasil selisih dengan menggunakan analisis varians atau analisa selisih lebih menguntungkan walaupun selisih yang ditimbulkan bersifat merugikan (*unfavourable*). Selisih ini kemudian didisposisikan ke harga pokok penjualan dan persediaan akhir.

## 5. KESIMPULAN DAN SARAN

### 5.1. Kesimpulan

1. PT Japfa Comfeed Indonesia, Tbk Unit Sidoarjo merupakan perusahaan yang bergerak dibidang industri pakan ternak.

Perusahaan ini menghasilkan produk berbagai jenis pakan ternak, seperti pakan ayam, pakan burung puyuh serta pakan ikan. PT. Japfa Comfeed Indonesia Tbk telah menjadi supplier pakan ternak yang cukup besar di Indonesia. Fungsi usahanya yaitu memproduksi barang jadi, oleh karena itu akan sangat tergantung pada kebutuhan bahan baku, tenaga kerja dan bahan pembantu lainnya.

2. Penyusunan anggaran biaya *overhead* yang dilakukan oleh PT Japfa Comfeed Indonesia, Tbk Unit Sidoarjo hanya berdasarkan biaya tahun sebelumnya.
3. Perusahaan belum melakukan pemisahan biaya *overhead* ke dalam unsur biaya tetap, dan variabel sehingga perusahaan mengalami kesulitan untuk menemukan penyebab terjadinya kenaikan atau penurunan biaya *overhead*.
4. Sebelum diadakan analisis varians overhead, perusahaan terdapat selisih yang kurang menguntungkan (*unfavourable*) sebesar Rp.15.786313.881. sehingga perusahaan belum dapat dikatakan efisien.
5. Setelah diadakan analisis lebih lanjut dalam upaya efisiensi harga pokok produksi menggunakan analisis varians terhadap yang terjadi, hasilnya sebesar Rp 11.649.173.038 (*unfavourable*). Selisih ini jumlahnya cukup material sehingga didisposisikan pada harga pokok penjualan dan persediaan akhir.
6. Setelah dilakukan analisis varians maka dapat diketahui penyebab serta tanggung jawab atas terjadinya selisih yang terjadi, sehingga memudahkan perusahaan untuk mengatasi permasalahan yang terjadi

### 5.2. Saran

1. PT Japfa Comfeed Indonesia. Tbk unit Sidoarjo dalam melakukan penyusunan anggaran *overhead* hendaknya memperhatikan pemisahan unsur biaya tetap, biaya variabel dan biaya semivaribel agar memudahkan proses efisiensi biaya dalam pemanfaatan biaya berdasarkan perilakunya.



2. PT Japfa Comfeed Indonesia. Tbk unit Sidoarjo perlu melakukan perhitungan tarif *overhead* pabrik standar agar memudahkan dalam melakukan analisis varians *overhead*. Analisis varians overhead ini berguna untuk membantu perusahaan dalam menilai sejauh mana pencapaian efisiensi biaya yang telah dijalankan oleh pihak manajemen serta analisis varians bertujuan untuk mencari penyebab serta tanggung jawab atas terjadinya selisih yang terjadi, sehingga memudahkan perusahaan untuk mengatasi permasalahan yang terjadi .
3. Perlu memperhatikan nilai selisih dalam melakukan penyusunan laporan harga pokok penjualan, persediaan akhir maupun laporan laba rugi.

Shim, Jae K & Joel G Siegel. 2006.  
*Budgeting*. Jakarta:Penerbit Erlangga.

## DAFTAR PUSTAKA

- Bustami, Bastian & Nurlela.2008. *Akuntansi Biaya Teori &Aplikasi*. Yogyakarta: Graha Ilmu
- Carter, Wiliam K & Milton F Usry. 2005. *Akuntansi Biaya*. Edisi 13. Buku 2.Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Carter, Wiliam K. 2009. *Akuntansi Biaya*. Edisi 14. Buku 1. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Draft, Richard L. 2010. Manajemen. Ed. 5. jilid 1. Jakarta : Erlangga
- Handoko, T Handani. 2003. *Manajemen*. Ed 2. Yogyakarta : BPFE YOGYAKARTA
- Kusnadi et al. 2002.*Akuntansi Manajemen*. Yogyakarta: BPFE-Yogyakarta.
- Muhadi & Joko Siswanto.2007. *Akuntansi Biaya 1*. Yogyakarta:Penerbit KANISIUS (anggota IKAPI)
- Mulyadi.2010. *Akuntansi Biaya*. Edisi. Yogyakarta:UPP STIM YKPN
- Nawawi, Hadari.2007.*Metode Penelitian Bidang Sosial*. Yogyakarta: Gajah Mada University Pers.
- Raiborn, Cecily A & Michael R Kinney.2011. *Akuntansi Biaya Dasar dan Perkembangan*. Buku 1. Edisi 7. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Sasongko, Catur & Safrida Rumondang Parulian.2010 *Anggaran*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.